Учет и аудит основных средств.

Содержание.

Введение. 3

Глава 1. Теоретические аспекты учета и аудита основных средств. 6

* 1. Экономическое содержание основных средств. 6
  2. Методика учета основных средств в организации 7
  3. Методика аудиторской проверки наличия и движения основных средств в организации……………………………………………………11

Глава 2. Состояние и пути совершенствования учета основных средств в организации ……………………………………………………………………...16

2.1.Краткая экономическая характеристика организации ООО «Белеза». .....16

2.2 Учет основных средств на предприятии…………………………………..21

2.3. Совершенствование учета основных средств на предприятии…………..30

Глава 3. Аудит основных средств: основные процедуры и оформление результатов проверки……………………………………………………………33

3.1.Планирование аудиторской проверки операций с основными средствами в организации……………………………………………………………………... 33

3.2. Проведение аудиторской проверки операций с основными средствами в организации………………………………………………………………………40

3.3. Оформление результатов аудиторской проверки………………....………43

Заключение………………………………………………………………………49

Список использованной литературы…………………………………………..52

Заключение.

ВВЕДЕНИЕ.

Переход всего народного хозяйства страны к рыночным отношениям, ускоренное развитие предпринимательства, возникновение новых организационно-правовых форм организаций и многообразных форм собственности коренным образом повлияли на механизмы системы экономического контроля. Коренные изменения произошли в структуре контрольно-ревизионных служб и видов контроля. Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов экономического контроля в условиях рынка является независимый контроль или аудит, который проводится аудиторами, аудиторскими организациями, осуществляющими свою деятельность на договорной коммерческой основе.

Основные производственные фонды - материально-техническая база общественного производства. От их объема зависит производственная мощность предприятия и в значительной мере уровень технической вооруженности труда. Накопление основных фондов и повышение технической вооруженности труда обогащают процесс труда, придают труду творческий характер, повышают культурно-творческий уровень общества. В условиях перехода к рыночной экономике основные фонды - главная предпосылка, обеспечивающая дальнейший экономический рост за счет всех факторов интенсификации производства.

Проблема учета, контроля и эффективности использования основных фондов и производственных мощностей предприятий и организаций занимает центральное место в период перехода России к рыночным отношениям. От решения этой проблемы зависит финансовое состояние предприятия, его конкурентоспособность на рынке.

С основными средствами как объектом учета связаны многие проблемы современной российской экономики: недостаточная конкурентоспособность продукции в связи с чрезмерным физическим и моральным износом оборудования, не загрузка производственных мощностей, необоснованное дробление имущественных комплексов, низкие фондоотдача и инвестиционная активность, недостаточно реальная оценка активов, завышенная налоговая нагрузка при избыточном имуществе. Усиливается влияние учета основных средств как на финансовое состояние субъектов хозяйствования, таки на качество представляемой ими отчетности. Можно утверждать, что основные средства в настоящих условиях становятся для многих организаций весьма существенным объектом аудита.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение современного состояния учета и внутреннего контроля операций с основными средствами и разработка предложений по его совершенствованию на конкретном предприятии, а также проведение аудиторской проверки данных операций.

Объектом исследования является деятельность общества с ограниченной ответственностью «Белеза», осуществляющего производство и реализацию продукции деревообработки.

В связи с поставленной целью задачами выпускной квалифицированной работы являются:

* Изучение теоретических основ учета и методологических основ аудиторской проверки основных средств;
* Краткая характеристика производственной деятельности предприятия ;
* Выявление нарушений правил ведения учета основных средств на предприятии;
* Разработка мероприятий, направленных на устранение выявленных недостатков;
* Планирование аудиторской проверки;
* Проведение проверки и оформление ее результатов.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляют труды ученых-экономистов в области отечественной и зарубежной теории и практики аудиторской деятельности, постановления Правительства РФ по вопросам аудита, Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Кроме того, для написания работы использовались другие нормативно-правовые документы и научно-практическая информация по теме исследования.

Источниками информации при написании выпускной квалифицированной послужили бухгалтерские документы по учету основных средств, бухгалтерская отчетность за ряд лет.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.

1.1. Экономическое содержание основных средств.

В зависимости от характера перенесения стоимости на готовую продукцию, средства организации подразделяются на основные и оборотные. Оборотные средства целиком потребляются в производственном процессе в течение 1-го цикла, меняя свою натуральную форму, их стоимость полностью включается в стоимость готовой продукции. Основные средства многократно участвуют в производственном процессе, частями переносят свою стоимость на создаваемый продукт, не изменяя при этом своей вещественно-натуральной формы.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в качестве основных средств к бухгалтерскому учету принимаются активы организаций, для которых выполняются следующие условия:

* использование внеоборотных активов в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг сторонним организациям, для управленческих нужд организации;
* использование в течение длительного периода времени, т.е. срок полезного использования данных внеоборотных средств должен быть продолжительностью свыше 1 года или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* организацией не предполагается данные активы в последующем перепродать;
* способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем организации для организации.

Сроком полезного использования является период времени, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечивать:

* контроль за сохранностью основных средств;
* своевременное документальное оформление, поступление и выбытие основных средств;
* правильное и своевременное начисление износа (амортизации) основных средств (7).

1.2. Методика учета основных средств в организациях.

Поступающие в организацию основные средства должны быть документально оформлены и оприходованы. Формы первичных учетных документов по учету основных средств утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2008г. №7. Основным документом на оприходование основных средств (как построенных в организации, так и приобретенных со стороны) является:

Акт (накладная) приемки-передачи основных средств формы № ОС-1.

В нем приводится характеристика принятого внеоборотного актива, в соответствие с его техническими характеристиками, результатами пробных испытаний. Акт утверждается руководителем предприятия и представляется в бухгалтерию. К нему прилагается вся техническая документация, относящаяся к принятому объекту (техпаспорт, чертежи). Акт составляется в 1 экземпляре и подписывается всеми членами приемочной комиссии.

Приобретение основных средств через представителя организации осуществляется по «Доверенности формы № М 2». В случае расхождения фактических данных с данными сопроводительных документов или обнаружения повреждений, составляют с участием представителя железной дороги «Коммерческий акт». На его основании в дальнейшем предъявляются претензии транспортной организации. Машины, оборудование и другие приобретенные основные средства при доставке их на Организация принимает комиссия, назначенная для этих целей руководителем организации. Комиссия тщательно проверяет поступившие основные средства с данными счетов фактур поставщиков, транспортными документами и оформляет прием по актам формы ОС-1. Изготовленный в своих мастерских инвентарь и другие виды основных средств приходуют на основании накладных внутрихозяйственного назначения или требований- накладных, в которых дается характеристика изготовленных объектов.

Оприходование отремонтированных и реконструированных объектов основных средств осуществляется в «Акте приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов» формы № ОС-3.

Помимо вышеперечисленных документов в качестве документов на оприходования основных средств могут выступать:

* Акт о приемки оборудования ф № ОС-14.
* Акт приемки – передачи оборудования в монтаж ОС -15

В случае если при монтаже оборудования выявляются дефекты и брак составляется «Акт о выявленных дефектах оборудования ф № ОС- 16», который подписывается представителем заказчика, подрядчика и организацией изготовителем–оборудования или его официальным дилером.

Соколов В.Я. отмечает, что основные средства выбывают из организации в результате полного износа, продажи, безвозмездной передачи и др. причин. Каждое выбытие объектов должно быть отражено в первичных документах. Списание основных средств осуществляется комиссией, в состав которой включают заместителя руководителя организации, главного инженера, главного энергетика, специалиста цеха, главного бухгалтера или его заместителя, а в необходимых случаях других специалистов. Комиссия определяет непригодность к дальнейшему использованию объекта, оформляет документы на списание имущества. После принятия решения о списании того или иного объекта комиссия составляет:

* Акт на списание зданий и сооружений формы № ОС-4
* Акт на списание машин, оборудования и транспортных средств формы № ОС-4а;

Результат от выбытия имущества (прибыль, убыток) определяется бухгалтерией организации (26).

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Каждому объекту при принятии его к бухгалтерскому учету присваивается инвентарный номер. Номера списанных основных средств не присваиваются другим объектам в течение 5 лет по окончании года списания. Пообъектный инвентарный учет основных средств ведут в бухгалтерии организации в инвентарных карточках, являющимися регистрами аналитического учета. В настоящее время применяется инвентарная карточка учета основных средств формы №ОС-6.

Как правило, инвентарные карточки открывают на каждый инвентарный объект. В карточках дают краткую характеристику основных средств и отдельных их элементов и отражают индивидуальные особенности объекта на основе данных актов, технических паспортов, других документов на приобретение основных средств. Карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации.

Заполненные инвентарные карточки регистрируют в описи инвентарных карточек по учету основных средств формы №ОС-10, в которой приводят порядковый № карточки, инвентарный номер и наименование объекта. Описи составляют в одном экземпляре по видам основных средств. Ведение описей улучшает контроль за сохранностью и полнотой учета инвентарных объектов. Все инвентарные карточки должны храниться в карточке основных средств с разбивкой по видам и местам нахождения объектов. Одна группа карточек отделяется от другой специальными разделителями (картонными пластинами), что облегчает работу с картотекой. Перед каждой группой основных средств в картотеке помещают Карточки учета движения основных средств формы №ОС-12, в которых отражают все изменения, произошедшие с объектами данной группы. В карточке формы №ОС-12 учет ведут в суммовом выражении, подсчитывая в конце отчетного периода итоги. В этой же карточке отражается сумма амортизации по учитываемой группе основных средств, а также затраты на ремонт. Основные средства, находящиеся в эксплуатации, закрепляются за бригадами, цехами и др. подразделениями, а также по материально ответственным лицам в инвентарных списках основных средств формы №ОС-13. Учет в них ведут по видам основных средств с указанием места их нахождения (эксплуатации). В начале года записи в них делают на основании инвентарных карточек, а в дальнейшем по документам на поступление и выбытие. Здесь указывается № инвентарной карточки, инвентарный № объекта, его первоначальная стоимость, сведения о приемке.

Если учет по местам их эксплуатации ведут не в инвентарных списках, а в инвентарных карточках, то в этом случае инвентарные карточки составляются в 2-х экземплярах, один из которых находится в месте эксплуатации основных средств.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих организации на правах собственности, осуществляется на активном счете 01 (основные средства), к которому могут быть открыты одиннадцать субсчетов.

Методика учета выбытия объектов основных средств согласно инструкции по применению плана счетов, следующая: при выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передачи безвозмездно, передаче в уставный капитал другой организации) должен быть открыт специальный субсчет к счету 01-11 «Выбытие основных средств». По дебету данного счета отражают первоначальную стоимость выбывшего объекта, по кредиту сумму накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия, на субсчете выбытие основных средств должна определиться остаточная стоимость, которая относится в дебет счета 91«Прочие доходы и расходы». Все остальные операции (отражение выручки от продажи, НДС, расходы по демонтажу и разборке, продаже и т.д. стоимость полученных материальных ценностей и другие) должны быть отражены, развернуто, соответственно в составе операционных доходов и операционных расходов по счету 91«Прочие доходы и расходы». Сопоставляя в конце месяца дебетовый и кредитовый оборот по счету 91 «Прочие доходы и расходы» выявляется финансовый результат от выбытия основных средств.

Для отражения операций по учету основных средств в регистрах журнально-ордерной формы учета предназначен журнал-ордер формы № 13, который ведется по кредиту счетов 01, 03, 04.

В журнале- ордере формы №13 выделен раздел, где отражают кредитовые обороты по счету 01 в корреспонденции с соответствующими счетами на основании первичных документов по учету основных средств. Операции по выбытию животных основного стада группируются в ведомости формы № 13.

На основании первичных документов по реализации и прочему выбытию основных средств производят записи в «Ведомость учета реализации выбытия основных средств и прочих активов».

Синтетический учет операций по списанию основных средств и прочих активов ведут в журнале- ордере формы №11.

1.3. Методика аудиторской проверки наличия и движения основных средств в организации.

В соответствии с Федеральным законом № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" и Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности" - целью аудита основных средств является установление соответствия применяемой в организации методики учета, налогообложения операций по движению основных средств нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Для достижения цели аудитору необходимо:

- оценить СВК организации - клиента;

- определить методы проверки;

- разработать программу аудиторских процедур по существу.

При оценке СВК аудитор должен проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением основных средств, осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота, провести экспертизу применяемой формы учета, проверить наличие регистров налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде. Для оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор осуществляет тестирование.

Для детальной проверки операций с основными средствами, как нам представляется, необходимо выполнить ряд последовательных аудиторских процедур:

- оценка сохранности и проверка наличия основных средств;

- проверка соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам;

- проверка документального оформления и учета основных средств;

- проверка начисления амортизации в бухгалтерском налоговом учете;

- анализ и обобщения результатов аудита.

Выполняя аудиторскую проверку, аудитор должен ответить на следующие вопросы:

- имеется ли приказ о назначении материально ответственных лиц за сохранность основных средств;

- заключены ли договоры о полной индивидуальной материальной ответственности;

- организована ли материальная ответственность в отношении арендованных основных средств;

- установлены ли в помещениях пожарно-охранные сигнализации;

- имеется ли приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии;

- закреплен ли в учетной политике план проведения инвентаризаций основных средств;

- проводятся ли инвентаризации основных средств при смене материально ответственного лица.

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

- указанные основные средства способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

- проверка наличия договоров (соблюдения простой письменной формы);

- проверка наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию сделки;

- проверка полноты и правильности заполнения реквизитов и наличия соответствующих печатей и подписей;

- анализ условий договора в части разграничения отдельных видов договоров купли-продажи и смежных договоров;

- анализ условий договора о моменте перехода права собственности.

От результатов выполнения перечисленных процедур зависит порядок формирования первоначальной стоимости и отражения операций в бухгалтерском учете.

Важным направлением методики аудита основных средств является проверка обоснованности применения норм и достоверности начисления амортизации, поскольку эти данные связаны с формированием себестоимости продажи товаров, продукции, работ, услуг и в конечном итоге влияют на финансовые результаты предприятия (его прибыль или убыток), сумму налога на имущество и размер уплачиваемого в бюджет налога на прибыль. Выбор амортизационной политики оказывает значительное влияние на формирование финансовой стратегии организации.

При проверке порядка начисления амортизации аудитор должен использовать результаты аудита документального оформления и оценки основных средств. Работа осуществляется по двум направлениям: проверка данных бухгалтерского учета и проверка информации налогового учета.

При проверке амортизации, начисленной в бухгалтерском учете, аудитор руководствуется ПБУ 6/01, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, учетной политикой организации.

Аудитор должен убедиться в том, что методика расчета норм амортизации соответствует требованиям ПБУ 6/01 и учетной политике организации.

При проверке начисления амортизации в налоговом учете аудитор руководствуется нормами гл.25 НК РФ, в соответствии с которыми можно выделить два принципиальных аспекта методики:

- проверка формирования состава амортизируемого имущества;

- проверка расчета сумм амортизационных отчислений.

На этапе обобщения полученных результатов аудитор анализирует обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с требованиями федерального стандарта аудиторской деятельности "Существенность в аудите". Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

Ошибки, обнаруживаемые в процессе аудита основных средств, оказывают влияние на достоверность финансовых результатов и бухгалтерской отчетности, так как приводят к искажению суммы начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

По результатам осуществления процедур детальной проверки операций по движению основных средств аудитор может дать оценку амортизационной политике организации. С помощью выбранной учетной политики организация приобретает возможность оказывать влияние на формирование расходов, прибыли, налоговых баз по налогу на прибыль и налогу на имущество через способы начисления амортизации. Выбор способа зависит от целей и стратегии финансово-хозяйственной деятельности организации. Если целью организации является поддержание стабильного уровня рентабельности и умеренного уровня накопления амортизационных отчислений, то линейный способ начисления амортизации, по нашему мнению, отвечает этим требованиям. Если организация предпочитает значительный рост уровня рентабельности или аккумулирование крупных финансовых ресурсов для обновления материальной базы, то она закрепляет в учетной политике один из нелинейных способов начисления амортизации.

Таким образом, заключительное мнение аудитора определяется не только результатами детальной проверки операций с основными средствами, но и адекватностью учетной политики в отношении этих средств.

ГЛАВА 2. СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИИ.

2.1. Краткая экономическая характеристика ООО «Белеза».

ООО «Белеза» образовано в январе 1998 года и зарегистрировано решением Регистрационной палаты Администрации города Рязани 13 января 1998 года за № 9815 РП (Свидетельство № 92634 серия ЗАО-РП от 19 января 1998г).

Учредителями общества являются трудовой коллектив предприятия.

Уставной капитал ООО «Белеза» составляется из номинальной стоимости долей его участников. Уставной капитал общества определен в размере 60 тыс.руб.

Целями деятельности общества является расширение рынка сбыта продукции, а также получение прибыли.

ООО «Белеза» самостоятельно планирует свою производственно-хозяйственную, финансовую и иную деятельность на основании договоров или других форм обязательств, и свободно в выборе ил предмета, порядка хозяйственных взаимоотношений и определения ответственности договаривающихся сторон по взятым обязательствам в соответствии с требованиями Гражданского кодекса Российской Федерации (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп.).

Организация осуществляет самостоятельный учет результатов работы. Бухгалтерский учет хозяйственных операций в обществе с ограниченной ответственностью отведется сотрудниками бухгалтерии в соответствии с требованиями Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.).

Порядок осуществление безналичных расчетов, форматы, порядок заполнения и оформления используемых расчетных документов, а также правила проведения расчетных операций по корреспондентским счетам (субсчетам) кредитных организаций (филиалов), в том числе открытых в Сбербанке России расчетов регулирует Положение ЦБ РФ № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (с изм. и доп.).

Правила организации наличного денежного обращения и порядок ведения кассовых операций регламентируется в организации Положением ЦБ РФ № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» (с изм. и доп.).

Отношения общества с государством в области налогообложения, уплаты налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения регламентируются положениями Налогового кодекса Российской Федерации (с последующими изменениями).

Трудовые отношения на предприятии регулируются положениями Трудового кодекса Российской Федерации № 197-ФЗ (с изм. и доп.). Общество самостоятельно в соответствии с действующим законодательством определяет порядок приема и увольнения сотрудников, формы и системы оплаты труда, устанавливает пределы компетенции и ответственность должностных лиц, распорядок рабочего дня, размеры оплаты труда.

Таким образом, деятельность ООО «Белеза» осуществляется в соответствии с требованиями и ограничениями российского законодательства в области хозяйственной деятельности, налогообложения, бухгалтерского учёта, расчётных операций, трудовых отношений и охраны труда.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций на предприятии ведется сотрудниками бухгалтерии в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете в РФ» и другими нормативными документами РФ. Численность бухгалтерии 7 человек. Ежемесячно составляется текущая бухгалтерская отчетность, которая ежеквартально сдается в налоговую инспекцию г.Рязани.

Ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета на предприятии несет главный бухгалтер в соответствии с должностной инструкцией, утвержденной руководителем.

Однако в результате написания дипломной работы будет проанализировано, все ли положения указанных нормативных документов соблюдены, если выявятся нарушения, то по результатам проведенной аудиторской проверки они найдут отражение в итоговой части аудиторского заключения.

Организация осуществляет производство и реализацию продукции деревообработки.

Оценить финансовое состояние предприятия возможно с помощью основных экономических показателей деятельности предприятия.

Таблица 1 - Основные экономические показатели деятельности ООО «Белеза».

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели. | Годы | | | 2008 г в % к 2006 году |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| 1. Среднегодовая численность работников, чел. | 27 | 30 | 36 | 133,3 |
| 1. Стоимость основных фондов, тыс. руб. | 2356 | 1415 | 9893 | В 2,3 раза |
| 1. Стоимость валовой продукции в ценах реализации, тыс. руб. | 4371 | 12504 | 7784 | 178,1 |
| 1. Фондовооруженность, тыс. руб.(2/1) | 87,3 | 47,2 | 274,8 | В 2,2 раза |
| 1. Фондоотдача, руб.(3/2) | 1,9 | 8,8 | 7,9 | В 3,7 раза |
| 1. Фондоемкость, руб.(2/3) | 0,5 | 0,1 | 1,3 | В 2,6 раза |

Как следует из данных таблицы на анализируемом предприятии за 2006-2008 года наблюдается рост стоимости основных фондов в 2,3 раза. Стоимость валовой продукции предприятия за анализируемый период увеличилась на 78,1 %. Отмечается также рост среднесписочной численности персонала на 9 человек или на 33,3 %.

Увеличение среднегодовой стоимости основных фондов более быстрыми темпами чем на рост среднесписочной численности персонала обусловило рост фондовооруженности труда в 2,2 раза.

В тоже время на предприятии за анализируемый период отмечается увеличение экономической эффективности использования основных фондов о чем свидетельствует увеличение показателя фондоотдачи.

Основными видами продукции, производимой ООО «Белеза» на данный момент являются:

1. Доска обрезная
2. Брус

С 2005 года Организация наращивает производство и реализацию продукции. Это связано с установкой нового оборудования, однако в связи с изменениями в экономике страны и снижения спроса на производимую продукцию, отмечается отрицательная динамика.

Динамика реализации основных видов производимой продукции в ООО «Белеза» за 2006-2008 года в денежном выражении представлена в таблице2.

Таблица 2 - Динамика реализации основных видов продукции в ООО «Белеза».

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | Единица измерения | Годы | | | 2008 год в % к 2006 году |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| Доска обрезная | Тыс. руб. | 2843 | 8092 | 4500 | 158,3 |
| Брус | Тыс. руб. | 1528 | 4412 | 3284 | В 1,2 раза |
| Итого | Тыс. руб. | 4371 | 12504 | 7784 | 178,1 |

Данные таблицы свидетельствуют об изменении структуры и объема реализованной продукции на предприятии в 2008 г в сравнении с 2006 г.

Наибольший удельный вес в общем объеме выручки от реализации в 2008 году занимает продажа доски обрезной, что обусловлено высокой популярностью данного вида продукции среди потребителей. Выручка от реализации данного вида продукции увеличилась 58,3 %.

Значительный рост объемов реализации в 2008 г по сравнению с 2006 г объясняется ростом объемов производства основных видов продукции в ООО «Белеза» на 78,1 %.

Важнейшим показателем работы предприятия является прибыльность и уровень рентабельности основного производства. Данные для анализа данных показателей в ООО «Белеза» за 2006-2008 года представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Финансовые результаты хозяйственной деятельности и уровень рентабельности производства продукции в ООО «Белеза».

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | 2008 г. в % к 2006 г. | |
| 2006 | 2007 | 2008 | Абс.  прирост  тыс.руб. | Темп  роста,  % |
| Выручка от реализации  продукции, работ, услуг, тыс. руб. | 4371 | 12504 | 7784 | + 3413 | 178,1 |
| Себестоимость  реализации продукции,  работ, услуг, тыс. руб. | 3638 | 11334 | 5322 | + 1684 | 146,3 |
| Прибыль (Убыток) от продаж, тыс. руб. | 733 | 1170 | 2462 | + 1729 | В 2,3 раза |
| Чистая прибыль (убыток), тыс.руб. | 542 | 1107 | 1849 | 1307 | В 2,4 раза |
| Уровень рентабельности (убыточности) продаж, % | 73,9 | 105,2 | 75,1 | + 1,2 | - |

Как следует из данных таблицы за анализируемый период организация работала с прибылью. Прибыль от основной деятельности в 2008 году составила 2462 тыс. руб., наблюдается рост прибыли от производства и реализации основных видов продукции по сравнению с 2006 г.: абсолютный прирост - 1729 тыс. руб., темп роста – в 2,3 раза. Увеличение прибыли от реализации продукции повышением цен реализации готовой продукции организации.

Таким образом на основании проведенного анализа результатов финансово-хозяйственной деятельности ООО «Белеза» можно сделать вывод о том, что деревообрабатывающее производство является прибыльным и рентабельным.

2.2 Учет основных средств в организации.

В соответствии с учетной политикой ООО «Белеза», учет основных средств и их движение осуществляется с применением унифицированных форм, утвержденных Постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2008 года №7.

Бухгалтерский учет на предприятии частично автоматизирован.

Основные средства поступают в организацию в результате приобретение за плату. Иные каналы поступления, предусмотренные законодательством РФ, не применяются. При поступлении основных средств от поставщиков на основании сопроводительной документации, товарно-транспортной накладной , на каждое вновь поступившее основное средство в организации оформляется акт приема-передачи основных средств ф. № ОС -1. Акт приемки – передачи вместе с технической документацией передается в бухгалтерию организации, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителю организации.

Так, например, данной организации понадобились основные средства, не требующие монтажа. Основные средства приобретаются у сторонних организаций. При этом НДС не уплачивается, а приходуются по стоимости приобретения. Бухгалтерия данной организации следит, чтобы данные по оплаченному НДС выделялись отдельной позицией. Расходы организации по доставке и установке приобретенных основных средств учитываются в составе капитальных вложений (Дт08 “Капитальные вложения”, Кт60, 68, 69, 70, 71, 76), а затем при сдаче объекта присоединяют к стоимости его покупки (Дт01, Кт08). Сумму уплаченных налогов в течении 6-ти месяцев списывают ежемесячно равными долями (Дт68 “Расчеты с бюджетом”, Кт19-1 “НДС”).   
В результате приобретения бухгалтер в учете сделает записи:

Таблица 4 - бухгалтерские записи по оприходованию приобретенных основных средств у сторонней организации.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Сумма, тыс.руб. | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Акцептовано платежное требование. Отражена покупная стоимость | 1 000 | Дт08-4 “Приобретение отдельных объектов ОС” | Кт60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” |
| 1. Учтен НДС | 180 | Дт19-1 “НДС” | Кт60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” |
| 1. Акцептовано платежное требование за доставку и сборку основного средства. | 10 | Дт08-4 “Приобретение отдельных объектов ОС” | Кт60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” |
| 1. Учтен НДС | 18 | Дт19-1 “НДС” | Кт60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” |
|  |  |  |  |
| Продолжение таблицы 4. | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Оприходован объект основных средств по первоначальной стоимости | 1010 | Дт01“Основные средства” | Кт08-4“Приобретение отдельных объектов ОС” |
| 1. Далее списывается сумма НДС ежемесячно равными долями в течение 6 месяцев. | 198 | Дт68“Расчеты с бюджетными организациями” | Кт19-1“НДС” |

Каждому поступившему объекту присваивается инвентарный номер и заводится инвентарная карточка ф. № ОС – 6. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект или на группу однотипных объектов. Заполнение инвентарных карточек (книг) производится на основе первичной документации: актов приемки - передачи, технических паспортов и других документов. В них не следует вносить все показатели технической документации. Кроме того, на некоторые объекты основных средств организации отсутствует техническая документация.

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации. В случае когда в результате реконструкции, достройки и дооборудования произведены изменения, отражение которых в старой карточке невозможно, заполняется новая инвентарная карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

В бухгалтерии не организовано правильное хранение первичной документации по основным средствам. Документы хранятся в стенном шкафу. Перед составлением годовой отчетности и при смене материального лица, ответственного за сохранность основных средств, проводится инвентаризация. Недостатком является то, что не практикуются внезапные инвентаризации. Их введение усилило бы контроль за сохранностью основных средств.

Проведение инвентаризации производится по письменному приказу руководителя организации. В приказе обозначается состав инвентаризационной комиссии и указываются сроки проверки.

В процессе проведения инвентаризации объекты основных средств заносятся в инвентаризационную опись. В описи указывается наименование и краткая характеристика объектов основных средств, документ подтверждающий поступление основного средства в организацию, данные инвентарного учета, количество фактическое и по данным бухгалтерского учета.

Если в ходе проверки выявляются нарушения, то членами комиссии составляется Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией. В ведомости указывают объект проверки, величину выявленных излишек и недостач, порядок отнесения недостач на виновное лицо, состав инвентаризационной комиссии.

В процессе использования основные средства организации подвергаются моральному и физическому износу, таким образом уменьшая первоначальную стоимость основного средства.

Каждой группе основных средств присваивается определенная амортизационная группа исходя из срока службы основного средства. В соответствии с законодательством предусмотрены амортизационные группы.

В соответствии с учетной политикой организации начисление амортизации для целей бухгалтерского учета производится линейным способом. Расчет амортизационных отчислений производится бухгалтером ежеквартально перед составлением квартальной отчетности, что не соответствует требованиям законодательства, отражаются в ведомости приспособленной формы.

В сентябре 2008 года ООО «Белеза» приобрело горизонтальную ленточную пилораму «ЛП-60». Первоначальная стоимость установки - 240000 руб. (без НДС). Срок полезного использования - 5 лет. При использовании линейного метода ежегодно амортизируется 1/5 стоимости литьевой установки.

Прежде всего, была определена годовая норма амортизации. Для этого первоначальная стоимость литьевой установки была принята за 100%. Годовая норма амортизации составила 20% (100% : 5 лет). Следовательно, годовая сумма амортизации составила 48000 руб. (240000 руб.  20%). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составляет 4000 руб. (48000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно в течение 5 лет бухгалтер должен делать проводку:

Таблица 5 – Бухгалтерские записи по отражению начисления амортизации.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Сумма, тыс.руб. | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. Начислена амортизации на используемый в основном производстве объект внеоборотных активов | 4000 | 20 | 02 |
| 1. Затраты отнесены на произведенную продукцию. | 8654 | 43 | 20 |

Норма амортизационных отчислений и сумма начисленной амортизации отражаются бухгалтером в инвентарной карточке. В целях налогового учета расчет амортизационных отчислений не производится и регистры учета не предусмотрены.

Согласно учетной политике выбытие основных средств учитывается на счете 01 «Основные средства» субсчет 2 «Выбытие основных средств».

В ООО «Белеза» основные средства выбывают по следующим причинам:

* ликвидация инвентарного объекта полностью при разборке или демонтаже в силу ветхости и износа, а так же уничтожение при стихийных бедствиях и т.д.;
* продажа основных средств.

Для определения непригодности ликвидации основных средств в организации создается постоянно действующая комиссия. Ликвидация объекта оформляется актом на списание объектов основных средств кроме автотранспортных средств форма №ОС – 4. Акт утверждается руководителем организации, затем акт передается бухгалтерии организации где она отмечает в инвентарной карточке дату выбытия объекта и номер карточки.

Основными недостатками первичного учета являются отсутствие ряда бухгалтерских документов унифицированных форм.

Одним из важных моментов в учете основных средств является ремонт.

В процессе эксплуатации объекты основных средств изнашиваются, теряют свои первоначальные технические характеристики. Восстановление основных средств посредством ремонта, модернизации и реконструкции необходимо для поддержания их в рабочем состоянии. Своевременно произведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы организации, сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств. По объему и характеру ремонтных работ различают два вида ремонта текущий и капитальный. Источники затрат для них едины: или за счет издержек производства, когда сумма фактических затрат включаются в себестоимость продукции, работ, услуг в момент производства работ, или за счет создаваемого резерва.

Текущий ремонт состоит в ежеквартальном техническом обслуживании машин и оборудования, смазку и регулировку отдельных узлов и деталей. Капитальный ремонт предполагает замену основных узлов и агрегатов, несущих конструкций, перекрытий и т.п.

В соответствии с учетной политикой фактические затраты на ремонт основных средств включаются в себестоимость продукции по факту выполнения ремонтных работ. К текущему ремонту относятся затраты, не связанные с реконструкцией и техническим перевооружением. Организация при отнесении затрат на техническое перевооружение, модернизацию, реконструкцию или частичную ликвидацию руководствуется определениями данными в ст. 257 Гл. 25 НК РФ.

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производятся по акту приемки-сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов основных средств форма № ОС-3. При этом должен осуществляться контроль за правильным выполнением объема работ.

В июле 2008 года данной организации понадобилось провести ремонтные работы. Руководство организации решило сделать это хозяйственным способом. В июле-августе 2008 г. организация осуществляла работы по текущему ремонту главного здания и крыши гаража силами своих рабочих. Стоимость приобретенных и использованных на производство ремонта материалов составила 24000 рублей, в том числе НДС 4000 рублей, зарплата с начислениями 25000 рублей.

Проведение ремонта в бухгалтерском учете отразилось проводками:

Таблица 6 – Бухгалтерские записи по отражению результатов ремонта основных средств.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Сумма, руб. | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 20 000 | Дт10 “Материалы” | Кт60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” |
| 4 000 | Дт19 “Расчеты по налогу на добавленную стоимость” | Кт60 “ Расчеты с поставщиками и подрядчиками” |
| 24 000 | Дт60 “ Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. | Кт51 “Расчетный счет” |
| 4000 | Дт68 “Расчеты с бюджетом” | Кт19 “ Расчеты по налогу на добавленную стоимость” |
| 20 000 | Дт23 “Вспомогательное производство” | Кт10 “Материалы” |
| 25 000 | Дт23 “Вспомогательное производство” | Кт70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” |

В целях контроля за своевременным получением основных средств из ремонта инвентарные карточки в картотеке переставляют в группу «Основные средства в ремонте». При поступлении основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарных карточек.

Если работы по восстановлению объекта производятся сторонней

организацией, акт составляется в двух экземплярах: первый экземпляр остается в организации, второй - передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Акт подписывает работник структурного подразделения, уполномоченный на приемку основных средств, и представитель организации, производившей работы.

При выполнении работ хозяйственным способом форма № ОС-3 составляется в одном экземпляре. Акт подписывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. При этом в технический паспорт соответствующего объекта основных средств вносятся необходимые изменения характеристики объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Однако не все основные средства подлежат ремонту. Если руководство организации сочтет ремонт не целесообразным, т.е. затраты по нему превысят ожидаемый доход о т использования данного основного средства, то оно списывается. А результат от его списания уменьшает получаемую прибыль организации в данном отчетном периоде.

### Таблица 7 - Основные бухгалтерские записи по списанию основных средств в ООО «Белеза».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Номера счетов | | Сумма, руб. |
| дебет | кредит |  |
| Списана первоначальная стоимость основных средств | 01-11 | 01 | 15000 |
| Списана амортизация | 02 | 01-11 | 12040 |
| Списана остаточная стоимость объекта основных средств | 91-2 | 01-11 | 2060 |
| Отражен убыток от списания основного средства. | 99 | 91-9 | 2060 |

Еще одним каналом выбытия основного средства из ООО «Белеза» является его продажа.

Так в апреле 2009 года руководством организации принято решение о продаже автомобиля Камаз – 53215 N ООО «Транзит». В учете были сделаны записи.

### Таблица 8 - Основные бухгалтерские записи по продаже основных средств в ООО «Белеза».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
| дебет | кредит |  |
| Списана первоначальная стоимость основных средств | 01-11 | 01 | 748000 |
| Списана амортизация | 02 | 01-11 | 487465 |
| Списана остаточная стоимость объекта основных средств | 91-2 | 01-11 | 260535 |
| Отражена выручка от продажи | 62 | 91-1 | 450500 |
| Отражен НДС | 91-2 | 68 | 81090 |
| Отражен финансовый результат от продажи основного средства | 91-9 | 99 | 108875 |
| Погашена задолженность ООО «Транзит» | 51 | 62 | 450500 |

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

* 01 «Основные средства»;
* 02 «Амортизация основных средств»;

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Данные о наличие объектов основных средств на конец месяца обобщаются в журнале учета основных средств (Приложение 15). В журнале учета основных средств на каждую группу объектов основных средств отводится отдельный лист. Журнал имеет приспособленную форму, что является недостатком учета. В нем содержится следующая информация об основных средствах организации:

1. дата поступления в организацию;
2. наименование и номер документа, на основании которого производилось поступление;
3. Ф.И.О. материально ответственного лица;
4. объект основных средств;
5. первоначальная стоимость.

2.3. Совершенствование учета основных средств в организации.

На основе изучения организации учета и анализа основных средств ООО «Белеза» можно сделать следующие выводы:

1. Организационная структура учетного процесса построена на основе закона РФ «О бухгалтерском учете» №129 ФЗ по принципу частичной децентрализации.
2. В организации применяется журнально – ордерная форма учета.
3. Первоначальный учет основных средств ведется на типовых бланках нового образца (введенных в персональный компьютер).
4. Аналитический учет основных средств ведут по местам эксплуатации и материально ответственным лицам.
5. Инвентарный учет осуществляется в инвентарных карточках специализированных форм.
6. Синтетический учет основных средств отражают на счете 01 «Основные средства» с отдельным учетом их износа на счете 02 «Амортизация основных средств».
7. Регистром бухгалтерского учета основных средств является журнал –учета основных средств, в который накапливают данные за квартал с помесячным выведением итогов.

В целом бухгалтерский учет основных средств на предприятии организован грамотно и ведется в соответствии с требованиями законодательства.

В целях улучшения учета основных средств на данном предприятии целесообразно рекомендовать следующие мероприятия:

1. Усилить контроль за списанием основных средств с баланса.
2. Проводить внезапные инвентаризации, что увеличит ответственность персонала.
3. Ввести регистры учета для отражения начисления амортизационных отчислений для целей налогообложения.
4. Организовать архивный учет основных средств. В картотеке бухгалтерии инвентарные карточки должны располагаться по группам основных средств (промышленность, транспорт, строительство и т.д.), а внутри этих групп – по месту нахождения объектов (цех, отдел), по видам (здания, сооружения) с подразделением на производственные и непроизводственные.
5. В качестве регистра синтетического учета применять унифицированную форму журнала-ордера № 10.
6. Скорректировать корреспонденцию счетов по учету основных средств в соответствии с требованиями Нового плана счетов и инструкции по его применению.
7. Немаловажным источником поступления денежных средств, увеличением их притока может стать не продажа свободного, неиспользуемого имущества, а перевести его на оказание услуг по перевозке юридическим и физическим лицам.

Рассмотрим приток денежных средств от данного предложения.

1. из расчета, что 1 км пути стоит 25 рублей в одну сторону движения, то получаем, что затраты на 1 км. пути ниже из расчета :

* 17,5 рублей - стоимость 1 литра топлива;
* 5 рублей с 1 км. пути – заработная плата водителя
* Итого 22,5 рублей

1. Так выручка ООО «Белеза» при таких затратах от перевозки груза из Рязани в Москву составит:

* 10000 рублей (200км.\*2\*25 руб.) – 3050 рублей (1050 – стоимость топлива, 1000 – оплата труда водителя, 1000 - стоимость расходного материала) = 6950 рублей.

3. При условии 30 рейсов в месяц годовой доход от данного вида деятельности составит: 2502000 руб. (3600000 – 109800)

Предложенные мероприятия позволят устранить выявленные недостатки в учете основных средств и привести его в соответствии с законодательством РФ.

ГЛАВА 3. АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ОСНОВНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ И ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРОВЕРКИ.

3.1. Планирование аудиторской проверки операций с основными средствами в организации.

Начальным этапом проведения аудиторской проверки является планирование аудита, которое должно осуществляться в соответствии с принятым стандартом аудита.

При подготовке программы проверки оценивается система внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования, осуществляемой на основании положений правила (стандарта) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита".

Для достижения этой цели, аудитор прибегает к опросу (письменному и устному) работников организации. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета операций с основными средствами и определить дальнейшее направление проверки. Преимущественно проверяют работы, которые совсем не подвергались контролю либо мало контролировались бухгалтерией (или другой внутренней службой предприятия).

Итоги тестирования организации бухгалтерского учёта операций с основными средствами контролируемого экономического субъекта определяют критерии формирования плана и программы проверки, при составлении которых мы руководствовались правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта» и «Планирование аудита».

Перечень вопросов, использованных при планировании аудита операций с основными средствами в ООО «Белеза» представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Вопросник для оценки системы внутреннего контроля ООО «Белеза».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Вопрос. | Да. | Нет. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Соблюдаются ли установленные условия отнесения объектов к основным средствам? | х |  |
| 2. | Произведена ли классификация основных средств на соответствующие группы? | х |  |
| 3. | Обоснованы ли способы начисления амортизации по вновь поступившим объектам основных средств? | х |  |
| 4. | Разработаны ли схемы отражения на счетах движения основных средств? |  | х |
| 5. | Определен ли состав и порядок формирования инвентарной стоимости объектов основных средств? | х |  |
| 6. | Ведутся ли инвентарные карточки учета основных средств? | х |  |
| 7. | Соблюдается ли график документооборота по учету движения основных средств? |  | х |
| 8. | Выбран ли вариант (способ) начисления амортизации основных средств в учетной политике? | х |  |

Из приведенного теста можно сделать вывод, что инвентаризация в отчетном периоде не производилась, а в учетной политике не определены порядок и сроки инвентаризации отдельных объектов. Следовательно, в ходе проверки необходимо провести выборочную инвентаризацию объектов основных средств. Риск существенных ошибок увеличивается в связи с тем, что в данной организации отсутствует внутренний контроль за операция по учету основных средств организации.

Проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности осуществлялась с помощью аудиторских процедур. При обнаружении нарушений нами определялся их характер и суть, а также уровень существенности. Список аудиторских процедур, используемых документов, и сделанные выводы приведены в таблице 10.

Таблица 10 - Список аудиторских процедур.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Перечень процедур | Источники информации |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Детальная проверка данных регистров учета основных средств, их подсчет и сверка с данными счетов Главной книги | Инвентарные карточки учета основных средств, ведомости, журналы-ордера |
| 2 | Выбор контрольного объекта основных средств по данным регистров учета:  а) провести инвентаризацию (осмотр) основных средств;  б) проверить документы на право собственности (если они есть) | Инвентаризационные описи, результаты текущей инвентаризации, акты приемки-передачи, договоры, счета-фактуры |
| 3 | Подготовить список поступления и распределения основных средств:  а) подтвердить документально правильность соответствующих виз;  б) проверить документально правильность определения и полноту отражения в учете первоначальной стоимости основных средств | Договоры, счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты, акты приемки-передачи, акты списания, инвентарные карточки учета основных средств, Главная книга |
| 4 | Провести анализ эффективности основных средств (показатели наличия, движения и эффективности использования) | Аналитические расчеты |
| 5 | Проверить данные инвентаризации основных средств и сравнить ее результаты с данными аналитического учета | Инвентаризационные описи и инвентарные карточки учета основных средств |
| 6 | Проверить правильность выделения и возмещения НДС по поступившим основным средствам, начисления НДС и других налогов при реализации и безвозмездной передаче основных средств, а также налога на имущество по ним | Расчетно-платежные документы, расчеты по налогам |
| 7 | Амортизация  Проанализировать правильность начисления амортизации по соответствующим нормам | Ведомости амортизационных отчислений, нормативные документы |
|  |  |  |
| Продолжение таблицы 10. | | |
|  |  |  |
| 8 | Проверить правильность отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета по учету затрат | Ведомости распределения амортизационных отчислений, журнал-ордер № 10 |
| 9 | Провести подсчет и сверку данных аналитического учета начисленного износа с данными счетов Главной книги | Подсчет и сверка данных |
| 10 | В. Другие счета  Проанализировать, застрахованы ли объекты основных средств и выяснить, адекватно ли покрытие при наступлении страхового случая | Страховые полисы, данные счета 65, расчетные таблицы |
| 11 | Проверить правильность расчета и начисления страховых платежей и своевременность их уплаты | Расчеты, данные счета 65, Главная книга |
| 12 | Проверить правильность расчета и отражения на счетах арендной платы. Проверить данные учета данными арендных договоров, установить, подходит ли тот или иной вид аренды для капитализации | Договоры аренды, данные счета 76, выписки банка, Главная книга |
| 13 | Проверить обоснованность затрат на ремонт основных средств и правильность отражения этих сумм на соответствующих счетах | Проектно-сметная документация, приемо-сдаточные акты, другие первичные документы, данные аналитического учета затратных счетов |

Приведенный перечень аудиторских процедур, по существу, позволяет получить полную информацию о достоверности данных бухгалтерского учёта и отчетности и системы внутреннего контроля.

Под уровнем существенности понимается, то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу более важные показатели, характеризующие достоверность отчетности ООО «Белеза», подлежащего аудиту, далее называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности. Данные берутся из баланса (форма № 1, Приложении) и отчета о прибылях и убытках (форма №2).

Таблица 11 - Определение единого показателя уровня существенности.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование  базового показателя | Значение базового показателя  бухгалтерской отчетности  проверяемого экономического  субъекта, тыс. руб. | Доля  (°/о) | Значение,  применяемое для  нахождения уровня  существенности, тыс.  руб. |
| Балансовая прибыль  предприятия | 1849 | 5 | 92,5 |
| Валовой объем  реализации без НДС | 7784 | 2 | 155,7 |
| Валюта баланса | 14005 | 2 | 280,1 |
| Собственный капитал | 1915 | 10 | 191,5 |
| Общие затраты  предприятия | 5532 | 2 | 110,6 |

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в ООО «Белеза», подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первом столбце таблицы. Их значение занесено во второй столбец в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность.

От этик показателей берется процентные доли, которые определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяются на постоянной основе, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. В том случае. если какие-либо значения сильно отклоняются в большую и (или) Меньшую сторону от среднего, он может отбросить такие значения.

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет: (92,5+155,7+280,1+191,5+110,6)/5= 166,1(тыс.руб.)

Показатель значения валюта баланса отличается от среднего на:

(280,1 -166,1)/161,1\* 100% =70,8%

Показатель значения балансовая прибыль организации отличается от среднего на: (92,5 -166,1)/161,1\* 100% =42,6%

Поскольку отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего и от всех остальных является значительным, принимаем решение отбросить наименьшее значение 92,5 тыс. руб. и наибольшее значение 280,1тыс. руб. и не использовать их при дальнейшем расчете.

На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Находим новую среднюю величину:

(155,7+191,5+110,6)/3 = 152,6 (ты с.руб.)

Значение 152,6 тыс. руб. является единственно верным уровнем существенности. Округлим его до 152 тыс.руб.

Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность предприятия может содержать невыявленные существенные ошибки и искажения после подтверждения ее достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- внутрихозяйственный риск;

- риск средств контроля;

- риск необнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели:

ПАР=ВХР\*РСК\*РН, (1)

Основываясь на результатах тестирования системы учета и системы контроля, можно предположить, что внутрихозяйственный риск равен 60%,а риск средств контроля 80%.

Для расчета величины риска необнаружения составим следующий вопросник.

Риск необнаружения выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сборы доказательства не позволят обнаружить ошибку, превышающую допустимую величину.

Анализируя данные тестирования приходим к выводу, что риск необнаружения равен 30 %.

Используя формулу расчета аудиторского риска получаем,

АР=0,6\*0,8\*0,3= 4,4%.

Таким образом, вероятность того, что аудитор пропустит ошибку, содержащуюся в бухгалтерской отчетности субъекта – 4,4%.

Завершающим этапом планирования аудиторской проверки наличия и движения основных средств организации является составление плана и программы аудиторской проверки.

Таблица 12- Общий план аудита основных средств.

Проверяемая организация ООО «Белеза»

Планируемый аудиторский риск 4,4 %

Планируемый уровень существенности 152 тыс. руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель |
| 1 | Аудит наличия и аналитического учета основных средств |  | Сенин А. |
| 2 | Аудит поступления основных средств |  | Сенин А. |
| 3 | Аудит выбытия основных средств |  | Сенин А. |
| 4 | Аудит начисления амортизации |  | Сенин А. |
| 5 | Аудит переоценки основных средств |  | Сенин А. |
| 6 | Аудит ремонта основных средств |  | Сенин А. |

3.2. Проведение аудиторской проверки операций с основными средствами в организации.

Аудиторская проверка началась с того, что аудитор выяснял, всели учтенные основные средства действительно существуют на конец отчетного периода. Для этого осуществлялись следующие процедуры:

* наблюдение за инвентаризацией основных средств;
* проверка физического наличия основных средств (от учетных записей к физическому наличию и от физического наличия к учетным записям);
* проверка соответствия данных аналитического учета данным синтетического учета и отчетности.

Наблюдая за инвентаризацией основных средств, мы выявляли их физическое наличие на конец отчетного периода, правильность и полноту внесения данных в инвентаризационные описи.

В процессе инвентаризации случайным образом выбиралось определенное количество основных средств, и затем проверяли, отражены ли они в бухгалтерском учете организации. Также проводилась и обратная процедура: выбиралось по данным бухгалтерского учета определенное количество объектов основных средств и проверялось их физическое существование. На следующем этапе проверки были изучены документы, которыми на предприятии оформляются результаты инвентаризации основных средств. Недостатков в порядке оформления данных документов выявлено не было.

Проводя аудиторские процедуры с целью убедиться в том, что права организации на основные средства подтверждены и не ограничены правами третьих лиц, мы анализировали документы, подтверждающие эти права. К таким документам относятся договоры купли-продажи основных средств, договоры лизинга, договоры на пользование земельными участками, документы, подтверждающие государственную регистрацию прав собственности на имущество, в отношении операций с которым необходима такая регистрация. В связи с тем, что основные средства поступают в организацию в следствии покупки, то проверке подверглись договора купли-продажи. Все представленные документы соответствуют требованиям ГК РФ.

Оценку основных средств проверяли посредством анализа первичных документов, подтверждающих стоимость основных средств при их приобретении (счетов-фактур поставщиков, актов выполненных работ при строительстве основных средств, других документов, подтверждающих расходы по приобретению основных средств).

Анализируя правильность оценки поступивших основных средств, мы одновременно проверяли полноту отражения в бухгалтерском учете кредиторской задолженности за приобретенные основные средства (перекрестная аудиторская процедура).

Проверяя полноту оприходования основных средств, мы проверяли первичные документы, которыми на предприятии оформляется поступление основных средств.

Правильность начисления амортизации основных средств проверялась путем арифметического пересчета на выборочной основе. Кроме того, анализировали учетную политику организации в части методов начисления амортизации основных средств с целью убедиться в том, что она соблюдается последовательно от периода к периоду. Мы также определяли правильность определения срока полезного использования основных средств. Выяснилось, что учетная политика не отражает налоговых аспектов учета основных средств. Срок полезного использования по объектам определяется в соответствии с требованиями законодательства.

Выявляя правильность отражения в учете и отчетности организации операций по приобретению и выбытию основных средств (п.3А и ЗБ программы аудита основных средств), мы выборочно проанализировали необходимые документы: договоры купли-продажи основных средств, акты приема-передачи основных средств, журнал учета основных средств, акты на списание основных средств.

При проверке документов мы выясняли:

* действительно ли операции относятся к проверяемому периоду;
* соответствует ли отраженная на счетах бухгалтерского учета стоимость приобретения основных средств данным первичных документов;
* соответствуют ли отраженные в учете и отчетности доходы от продажи основных средств данным первичных документов;
* соответствует ли балансовая стоимость списанных основных средств данным аналитического учета.

Далее мы проверяли, вся ли необходимая существенная информация о6 основных средствах раскрыта в финансовой отчетности. К такой информации, в частности, относятся данные:

* первоначальной стоимости, амортизации и балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода, поступивших и выбывших в течение отчетного периода и на конец отчетного периода;
* об амортизационной политике организации в отношении существенных групп основных средств;
* принятых способах оценки основных средств;
* о способах и суммах переоценки основных средств;
* существенных ограничениях прав собственности организации на основные средства;
* другие данные, являющиеся существенной информацией для финансовой отчетности организации, и данные, раскрытие которых требуется согласно действующим на дату составления отчетности нормам законодательства.

Раскрытие существенной информации об основных средствах мы проверяли путем изучения и анализа такой информации и ее сопоставления с полученными в ходе аудита доказательствами.

Аудиторские процедуры, проведенные в ходе проверки основных средств, документируются в соответствии с МСА 230 "Документация", российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Документирование аудита", внутрифирменными инструкциями и стандартами аудиторской организации.

Нарушения, выявленные в оформлении первичных документов по учету основных средств, отражены рабочем документе аудитора №1.

На основании разработанных рабочих документов аудитор оформляет результаты проверки.

3.3. Оформление результатов аудиторской проверки.

Отчет аудитора.

1. В соответствии с договором №°\_ 679 от 27.12.2007. мною с был проведен аудит учета основных средств в ООО «Белеза» за период с 01.01.2008 по 31.12.2008 г

2.При планировании и проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, мною рассмотрено состояние внутреннего контроля в ООО «Белеза» Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет директор ООО «Белеза».

3. Было рассмотрено состояние внутреннего контроля исключительна для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля ООО «Белеза» с целью выявления всех возможных недостатков.

4. В процессе аудита мною не были обнаружены факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля ООО «Белеза» масштабами характеру его деятельности.

5. Мое мнение о достоверности отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, приведено в следующей части Аудиторского заключения. Мною не обнаружены никакие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности. 6.При проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, мною рассмотрено соблюдение ООО «Белеза» применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово‑ хозяйственных операций несет директор ООО «Белеза».

7. Было проверено соответствие ряда совершенных ООО «Белеза» финансово-хозяйственных операций применимому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

8. Результаты проведенной проверки показывают, что проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись в ООО «Белеза», во всех существенных отношениях, в соответствии с указанным в предыдущем параграфе настоящей части законодательством.

Заключение аудиторской фирмы руководству ООО «Белеза».

1. Мною проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ООО «Белеза» за 2008 год. Данная отчетность подготовлена главным бухгалтером ООО «Белеза» исходя из Положения по бухгалтерскому учета «Бухгалтерская отчетность организации» № 4/99) утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н

2.Ответственность за подготовку данной отчетности несет главный бухгалтер. Моя обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита.

З. Аудит проводился в соответствии с Федеральным законом № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (с изм. и доп.). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на сплошной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Я полагаю, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности.

Бухгалтерские записи по отражению движения основных средств соответствует нормативами законодательным актам РФ.

Обстоятельствами, обусловившими подготовку условно положительного аудиторского заключения явились следующие факты:

* В ходе проверки было выявлено, что первичные учетные документы хранятся не в несгораемом шкафу, а в столе бухгалтера материального стола, что является нарушением требований законодательства.
* На ряд объектов основных средств отсутствует техническая документация.
* При проверке установленного порядка списания основных средств выявлено, что на предприятии данная хозяйственная операция оформляется документом произвольной формы, в которой отсутствуют обязательные реквизиты, что также нарушает положения ст.9 Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", постановление Госкомстата России от 21.01.2008 г. № 71 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств"
* Аналитический учет объектов основных средств осуществляется в одном журнале, что затрудняет контроль за сохранностью, перемещением и правильным использованием основных средств.
* Начисление амортизации на предприятии осуществляется один раз в квартал при составлении квартальной отчетности, что нарушает принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности и искажает финансовый результат по отдельным периодам.
* В ходе проверки порядка начисления амортизации по объектам основных средств выявлено, что при выбранном в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета способе начисления амортизации по основным средствам, приобретенным в 2006 г., в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 1.01.02 г. № 1 "0 Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" амортизация в ООО «Белеза» начислялась по нормам, установленным постановлением Совета Министров СССР от 22.10.90 г. № 1072 "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР". Это нарушает ст.258 НК РФ, п.18 положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.01 г. № 26н. В соответствии с вышеуказанными документами организации в соответствии с выбранной учетной политикой следовало начислять амортизацию исходя из сроков полезного использования, определяемого в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 1.01.02 г. № 1. Наличие данного нарушения привело к искажению налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество.
* На предприятии при начислении амортизации встречаются случаи включения в состав амортизируемого имущества стоимостью до 10000 руб. (принтер Сa№оп LBR 810 стоимостью 6153,09 руб.). В отчетном периоде по указанному имуществу начислена амортизация в сумме 410,20 руб. Это нарушает ст.256 НК РФ. Амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. В соответствии с п.3 ст.254 НК РФ стоимость принтера следовало включить в состав материальных расходов в полной сумме при вводе его в эксплуатацию.
* Налоговый учет амортизационных отчислений на предприятии не организован.

Для устранения выявленных нарушений рекомендуется:

1. Разработать рациональную систему документооборота, определить должностных лиц, ответственных за сохранность и перемещение объектов основных средств;

2.Использовать в учете первичных документов утвержденных постановлением Госкомстата России "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств" от 21 января 2008 г .№7;

1. Организовать инвентарный учет основных средств;
2. Усилить контроль за соблюдением положений учетной политики;
3. Организовать налоговый учет в части амортизационных отчислений

По моему мнению, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность с поправками, приведенными в приложении к настоящему Заключению и подлежащими отражению в бухгалтерской отчетности за 2008 год, достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ООО «Белеза» по состоянию на 1 января 2009 года и финансовых результатов его деятельности исходя из положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

Становление рыночной инфраструктуры способствовало возникновению в России новой сферы предпринимательской деятельности - аудита.

В общем смысле аудит можно определить как независимую финансовую и бухгалтерскую проверку хозяйствующих субъектов с целью объективной оценки их финансового положения, достоверности представляемой отчетности, а также соблюдения законодательства, в первую очередь налогового.

С основными средствами как объектом учета связаны многие проблемы современной российской экономики: недостаточная конкурентоспособность

продукции в связи с чрезмерным физическим и моральным износом оборудования, незагрузка производственных мощностей, необоснованное дробление имущественных комплексов, низкие фондоотдача и инвестиционная активность, недостаточно реальная оценка активов, завышенная налоговая нагрузка при избыточном имуществе. Усиливается влияние учета основных средств как на финансовое состояние субъектов хозяйствования, так и на качество представляемой ими отчетности. Можно утверждать, что основные средства в настоящих условиях становятся для многих организаций весьма существенным объектом аудита.

На основе изучения организации учета и анализа основных средств ООО «Белеза» можно сделать следующие выводы:

1. Организационная структура учетного процесса построена на основе закона РФ «О бухгалтерском учете» №129 ФЗ по принципу частичной децентрализации.
2. В организации применяется журнально – ордерная форма учета.
3. Первоначальный учет основных средств ведется на типовых бланках нового образца (введенных в персональный компьютер).
4. Аналитический учет основных средств ведут по местам эксплуатации и материально ответственным лицам.
5. Инвентарный учет осуществляется в инвентарных карточках специализированных форм.
6. Синтетический учет основных средств отражают на счете 01 «Основные средства» с отдельным учетом их износа на счете 02 «Амортизация основных средств».
7. Регистром бухгалтерского учета основных средств является журнал – учета основных средств, в который накапливают данные за квартал с помесячным выведением итогов.

В целом бухгалтерский учет основных средств в организации поставлен грамотно и ведется в соответствии с требованиями законодательства.

В целях улучшения учета основных средств целесообразно рекомендовать следующие мероприятия:

1. Усилить контроль за списанием основных средств с баланса.
2. Проводить внезапные инвентаризации, что увеличит ответственность персонала.
3. Ввести регистры учета для отражения начисления амортизационных отчислений для целей налогообложения.
4. Организовать архивный учет основных средств. В картотеке бухгалтерии инвентарные карточки должны располагаться по группам основных средств (промышленность, транспорт, строительство и т.д.), а внутри этих групп – по месту нахождения объектов (цех, отдел), по видам (здания, сооружения) с подразделением на производственные и непроизводственные.
5. В качестве регистра синтетического учета применять унифицированную форму журнала-ордера № 10.
6. Скорректировать корреспонденцию счетов по учету основных средств в соответствии с требованиями Нового плана счетов и инструкции по его применению.
7. Подбирать на работу грамотный персонал и проводить регулярное обучение и аттестацию.

Предложенные мероприятия позволят устранить выявленные недостатки в учете основных средств и привести его в соответствии с законодательством РФ.

После изучения состояния учета основных средств в организации была проведена аудиторская проверка данного участка учета.

Для этого проделана работа по планированию аудиторской проверки, для этого разработаны:

* Программа аудита;
* Перечень аудиторских процедур;
* Рассчитан аудиторский риск;
* Найден уровень существенности.

На основании разработанной программы аудита проведена проверка правильности учета основных средств организации. Выявленные нарушения отражены в специально разработанных рабочих документах аудитора. Итоги проверки обобщены в письменном отчете руководству организации, а также итоговой части аудиторского заключения.

ПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Части первая и вторая). – М.: ИКФ «ЭКМОС», 2008. – 464 с.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.96
3. Федеральный закон от 20 июля 2007 г. № 70-ФЗ «О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации».
4. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп. от 14 декабря, 30 декабря 2008 г.)
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. – М.: ЮРАЙТ-М, 2001. – 110 с.
6. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 (в ред. от 08.08.2008г.) «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»
7. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. №26н.
8. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно- исследовательские, опытно- конструкторские и технологические работы» утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002г. № 115н.
9. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002г. № 114н.
10. «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» утв. приказом Минфина РФ от 13.10.2008г. № 91н.
11. «Об утверждении методических рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. №49
12. Андреев В.Д. Внутренний аудит. - М.: «Финансы и статистика», 2006.
13. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2008. - 464 с.
14. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. Серия “Экономика и управление”. Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2006 с. 742-767;
15. Аснин Л.М. Основы аудита. - Ростов н/Д: Феникс, 2008.
16. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - М: Информационно-издательский дом «ФИЛИНЪ», 2006.
17. Белов А.А., Белов А.Н. Бухгалтерский учет: теория и практика. Учеб. пособие – М.: Книжный мир, 2008 с. 662 -667;
18. Газарян А.В., Соболева Г.В. Современная практика расчета уровня существенности. // Бухгалтерский учет. - 2008. - № 4.
19. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. Эффективное пособие по практическому аудиту. — Москва-Новосибирск: КНОРУС-ЭКОРД 2007.
20. Камышанов П.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для студентов, 2-е изд., - М.: Омега – Л, 2008 с.439-455;
21. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет : Учебное пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006 с. 513-530;
22. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие //В 2 ч.-М: ФБК-ПРЕСС, 2006,
23. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие. М.: ФКБ – ПРЕСС, 2008;
24. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. - Минск: ООО «ИНТЕРПРЕССЕРВИС», ООО «Мисанта», 2008.
25. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ: учебн. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008;
26. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006 с. 60-89;
27. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. — М.:  
    Финстатинформ, 2006.
28. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 7-е изд., испр. Минск: ООО «Новое знание», 2006 с. 618-656;

29. Терехов А.А. Аудит. - М.: Финансы и статистика, 2008. - 521с